

1. Det geografiske anvendelsesområde for det sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter falder sammen med anvendelsesområdet for hver enkelt medlemsstats skatte- og afgiftslovgivning på dette område. Direktivets artikel 9, som vedrører bestemmelsen af tjenesteydelsestilknytningsmoment, forbyder derfor ikke medlemsstaterne at opkræve afgifter for tjenesteydelser, som præsteres uden for deres højhedsområde om bord på søgående fartøjer, hvorover de har jurisdiktionskompetence.
2. Ved bestemmelsen af tjenesteydelsestilknytningsmoment tilkommer det hver enkelt medlemsstat, inden for rammerne af de ved direktiv 77/388 indrømmede valgmuligheder, at bestemme det tilknytningsmoment, der ud fra et fiskalt synspunkt forekommer den at være det mest hensigtsmæssige. Ifølge direktivets artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat.
3. Artikel 9, stk. 1, i direktiv 77/388, som vedrører tjenesteydelsestilknytningsmoment, skal fortolkes således, at en indretning til en erhvervmæssig virksomhed, såsom driften af spilleautomater om bord på et fartøj, som anvendes til sejlads på det åbne hav, kun kan betragtes som et fast forretningssted i bestemmelsens forstand, såfremt forretningsstedet forudsætter en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere de pågældende tjenesteydelser, og såfremt tjenesteydelsestilknytningen ikke rationelt kan henføres til hjemstedet for tjenesteyderens økonomiske virksomhed.
4. Artikel 15, nr. 8, i direktiv 77/388 vedrørende afgiftsfritagelse for tjenesteydelser, som udføres med henblik på dækning af et umiddelbart behov i forbindelse med søgående fartøjer, skal fortolkes således, at den i bestemmelsen omhandlede fritagelse ikke gælder for driften af spilleautomater, der er installeret om bord på fartøjerne.

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
G. FEDERICO MANCINI  
fremsat den 6. juni 1985 \*

*Høje Domstol.*

1. Under en sag om opkrævning af omsætningsafgift af indtægter, erhvervet af en tysk

virksomhed gennem drift af spilleautomater på færger, der sejler i fast rutefart mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Danmark, har Finanzgericht Hamburg anmodet Døm-

\* Oversat fra italiensk.

stolen om at fortolke artiklerne 9, stk. 1, og 15, nr. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdi-afgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag (»EFT 1977 L 145, s. 1). Den forelæggende ret har navnlig anmodet Domstolen om at fortolke begrebet »fast forretningsstød«, som findes i den bestemmelse i direktivet, der definerer leveringsstedet for tjenesteydelser samt rejst et spørgsmål vedrørende afgiftsfritagelse for ydelser, som udføres for at dække »et umiddelbart behov i forbindelse med... søgående fartøjer«.

Firmaet *abe-Werbung* i Hamburg, hvis indehaver er Gunter Berkholz, driver virksomhed dels med reklame, dels med opstilling og drift af spilleautomater, dvs. apparater, hvor spilleren alt efter spillets forløb mister sin indsats eller får den mangedobbelte tilbage. I slutningen af 1980 havde firmaet 66 spilleautomater i drift, herunder 55 på land (i Slesvig-Holsten og Hamburg) og 11 på to af Deutsche Bundesbahn's færger, der sejler mellem den tyske havn Puttgarden og Rødbyhavn i Danmark. Som modydelse for tilladelsen til opstilling og drift af spilleautomaterne opkrævede Bundesbahn i 1980 62% af firmaets indtægter fra apparaterne.

To gange om ugen har firmaet regelmæssigt to medarbejdere beskæftiget på færgerne. Medarbejderne skal dels foretage a) eftersyn, reparation og udskiftning af apparaternes, dels b) tømning af apparaterne for penge og optælling af beløbene sammen med personale fra Bundesbahn. Firmaet råder ikke over egne lokaler på færgerne, men kan lade mønttælleapparatet opbevare i skibsledelsens rum samt oplagre reservedele, spilleautomater, nøgle til automaterne i rum under dæk. Lejlighedsvis deponerer firmaet indgåede beløb i skibets pengekasse.

I 1980 opnåede *abe-Werbung* en omsætning 636 000 DM ved driften af de nævnte 66 maskiner, heraf 346 701,20 DM fra de automater, der var opstillet på færgerne. 10% af det sidstnævnte beløb var indtjent på tysk afgiftsområde (jfr. § 1, stk. 2, 1. pkt., i Umsatzsteuergesetz — herefter benævnt: UStG), dvs. inden for det tidsrum, hvor færgerne lå i havn i Puttgarden. Yderligere 25% hidrørte fra spil, der var foretaget under sejladserne i farvandene mellem afgiftsområdet (toldgrænsen) og den tyske territorialgrænse (jfr. § 1, stk. 3, 1. pkt. i UStG).

Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt opkrævede tysk omsætningsafgift af hele det beløb, der var indgået de på færgerne opstillede spilleautomater. Finanzamt lagde herved til grund, a) at i henhold til § 3, litra a), 1. pkt., i UStG, som er en gennemførelsesbestemmelse til det sjette direktivs artikel 9, stk. 1, måtte omsætningen henføres til firmaets hjemsted, som for sagsøgerens vedkommende ligger i Tyskland, og b) at betingelserne for en afgiftsfritagelse i henhold til § 4, stk. 2, sammenholdt med § 8, stk. 1, nr. 5, i UStG (svarende til det sjette direktivs artikel 15, nr. 8), ikke var opfyldt, da spilleautomaternes omsætning ikke dækker fartøjernes umiddelbare behov.

Imod Finanzamts afgørelse anførte sagsøgeren for det første a) at de pågældende ydelser var præsteret fra et om bord på skibet placeret »driftssted« (»Betriebsstätte«, § 3, litra a), stk. 1, 2. pkt. i UStG) eller fra et »fast forretningssted« (jfr. det sjette direktivs artikel 9, stk. 1). Som følge heraf kunne der efter sagsøgerens opfattelse kun opkræves omsætningsafgift af den indtægt, som var erhvervet på tysk afgiftsområde. For det andet anførte sagsøgeren, at ydelserne dækker passagerernes behov for underholdning, som er et umiddelbart behov i forbindelse med de pågældende fartøjer, og følgelig måtte fritages for omsætningsafgift.

Sagsøgeren indbragte derefter tvisten for Finanzgericht Hamburg, syvende afdeling, som ved kendelse af 30. april 1984 har udsat sagen sagen og i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

- 1) Skal artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af omsætningsafgifter fortolkes således, at begrebet »fast forretningssted« også omfatter en indretning til en erhvervsmæssig virksomhed (f.eks. driften af spilleautomater) på et søgående fartøj, der anvendes til sejlads på det åbne hav uden for nationalt territorium? Hvilke betingelser skal i givet fald være opfyldt, for at der kan antages at foreligge et fast forretningssted?
- 2) Skal artikel 15, nr. 8, i det sjette direktiv fortolkes således, at bestemmelsen kun omfatter sådanne tjenesteydelser, der er bestemt til at skulle dække søgående fartøjers umiddelbare behov, som nødvendigvis er forbundet med skibsarten, eller omfatter den også andre tjenesteydelser, på fartøjer, der ikke adskiller sig fra tilsvarende tjenesteydelser, på landjorden, såsom driften af spilleautomater?»

Der er indgivet skriftlige indlæg af den franske regering og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, mens den tyske og den danske regering kun har deltaget i de mundtlige forhandlinger.

2. Ved det første spørgsmål anmodes Domstolen om at fastslå stedet for de afgiftspligtige transaktioner, når tjenesteydelsen præsteres ved hjælp af spilleautomater, som er opstillet på fartøjer, der sejler i fast rutefart mellem to medlemsstaters territorier.

Den relevante bestemmelse findes som nævnt i det sjette direktivs artikel 9, ifølge hvis stk. 1, der ved »leveringssted« for en tjenesteydelse forstås »det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres«, eller i mangel af et af disse to steder »hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted«. Stk. 2 indeholder en række undtagelser, ifølge hvilke leveringsstedet for visse tjenesteydelser er det sted, hvor tjenesteydelserne faktisk udføres. Det gælder således for »virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende« samt virksomhed i forbindelse hermed, (jfr. litra c), 1. led) eller »virksomhed knyttet til transport, såsom lastning, losning, omladning og lignende virksomhed« (jfr. litra c), 2. led).

Som anført i forelæggelseskendelsen og i Kommissionens indlæg er de i sagen omhandlede ydelser ikke omfattet af sidstnævnte bestemmelser. På grund af ydernes så at sige »omvandrede« karakter kan de ikke henføres til de former for virksomhed, der er nævnt i litra c), 1. led. Da de desuden ej heller har nogen forbindelse med lastning, losning eller omladning af fartøjer, kan anvendelsen af 2. led på forhånd udelukkes. Man må derfor anvende hovedreglen i stk. 1. Som nævnt indeholder denne bestemmelse to hovedkriterier og et subsidiært kriterium. De første to kriterier er *hjemstedet for tjenesteyderens økonomiske virksomhed* eller det *faste forretningssted*, hvorfra udførelsen af tjenesteydelserne tilrettelægges. Det tredje kriterium, som kun er relevant, såfremt ingen af de to andre kan bringes i anvendelse, er tjenesteyderens bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

Begrebet »hjemstedet for [tjenesteyderens] økonomiske virksomhed« er ikke nævnt i det præjudicielle spørgsmål og rejser

følgelig ingen problemer. Jeg skal derfor indskrænke mig til en bemærkning om, at dette begreb må forstås i sin tekniske betydning, altså således at det sigter til det sted, der ifølge stiftelsesdokumentet er angivet som sæde for det selskab, der er indehaver af den tjenesteydende virksomhed. Begrebet »fast forretningssted« er mere kompliceret. Hvad angår dette begreb, vil jeg for det første besvare Finanzgericht's spørgsmål således, at »fast« er det samme som »varig« eller »fortsat« og det modsatte af »foreløbig« eller »lejlighedsvis«. Men dette er ikke tilstrækkeligt. Et fast forretningssted hvorfra der udøves en økonomisk aktivitet, kræver et vist minimum af organisation, navnlig hvor der er tale om præstation af tjenesteydelser, som strækker sig over et vist tidsrum. Der findes imidlertid ingen organisation, forstået som en organiseret helhed af goder og personer, uden en vis arbejdsdeling. Tjenesteyderen må derfor dels have et vist antal materielle midler til sin rådighed, dels et vist antal medarbejdere, som kan hjælpe ham med at udnytte og forvalte disse midler.

Hermed er det tilvejebragt den fortolkning, som den forelæggende ret har anmodet om. Et driftssted (såsom spilleautomat) kan meget vel tænkes at udgøre et fast forretningssted i henhold til artikel 9, forudsat dette driftssted er varigt indrettet på et bestemt sted, og administrationen heraf kræver anvendelse af menneskelige ressourcer.

Et andet problem er, hvilket af de hovedkriterier i artikel 9, stk. 1, der skal bringes i anvendelse, når hjemstedet og det faste forretningssted ikke er det samme, således som det er tilfældet i den foreliggende sag. Bestemmelsen udsiger intet herom, og direktivets betragtninger afklarer ikke spørgsmålet, idet den syvende betragtning vist taler om »hjemsted«, men i en teknisk betydning. Jeg skal derfor foreslå, at man bringer det generelle princip i anvendelse, hvorefter merværdiafgiften opkræves på det sted, hvor godet forbruges. Dette er nemlig ensbetydende med at foretrække det

kriterium, som gør det muligt at stedfæste tjenesteydelse med større præcision. Der er således ikke tvivl om, at blandt disse to kriterier, er det kriteriet vedrørende det faste forretningssted, der er det bedst egnede hertil, idet det klart er det mest præcise.

Denne konklusion har generel værdi, men er desuden særlig hensigtsmæssig i det foreliggende tilfælde, hvor den økonomiske virksomhed ikke kun foregår inden for et land, men udstrækker sig til det geografiske anvendelsesområde for to forskellige skattesystemer. Virksomheden bør derfor stedfæstes til selv fartøjet og bør undergives den nationale lovgivning, som finder anvendelse på fartøjer, uanset i hvilken stat, virksomheden har hjemsted.

3. Endelig et par ord om det andet spørgsmål, der som tidligere nævnt drejer sig om, hvorvidt det er muligt at fritage de i sagen foreliggende tjenesteydelser fra merværdiafgiften. Sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, at fritagelsesbestemmelserne bør finde anvendelse, under henvisning til, at fartøjernes passagerer og besætninger — navnlig om bord på færger — har behov for adspredelse, og at spilleautomaterne tilgodeser dette behov, hvorfor de, som det hedder i det sjette direktivs artikel 15, nr. 8, »dække[r] et umiddelbart behov i forbindelse med... søgænde fartøjer og deres ladning«.

Jeg er ikke moralist, men er tværtimod af den opfattelse, at der er mere end et gran af sandhed i De Maitre's berømte paradoks om, at »L'effet principal du jeu, et qui le met au rang des institutions les plus précieuses, c'est qu'il force les hommes à se regarder«. Personligt mener jeg derfor alt i alt, at sagsøgerens opfattelse er acceptabel. Jeg må imidlertid erkende, som anført af Kommissionen og den franske og danske regering, at det kun er de behov, der har direkte forbindelse med skibsfarten, som

kan kvalificeres som »umiddelbare« og at man følgelig kun kan fritage de tjenesteydelser, som er nødvendige for operationer såsom lodstjeneste, bugsering, udnyttelse af havneanlæg, udlosning af den lastede vare.

Adspredelsen af passagererne — der i øvrigt naturligvis ikke kan henføres til »begrebet »lastning« — fortjener opmærksomhed, men kan overhovedet ikke sammenlignes med virksomhed af nævnte art.

4. På grundlag af det anførte skal jeg foreslå Domstolen at besvare de spørgsmål, som er forelagt af Finanzgericht, syvende afdeling ved kendelse af 30. april 1984 i den for denne ret verserende sag mellem Gunter Berkholz, indehaveren af firmaet abe-Werbung og Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt på følgende måde:

- 1) Artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 (77/388) skal fortolkes således, at begrebet »fast forretningssted« også omfatter en indretning til en erhvervsmæssig virksomhed (såsom en spilleautomat), forudsat den er varigt installeret på et bestemt sted, og driften heraf forudsætter anvendelse af medarbejdere;
- 2) Direktivets artikel 15, nr. 8, fortolkes således, at kun de for skibsfarten nødvendige tjenesteydelser, kan anses for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med fartøjet eller dets ladning.